

Audience publique du 18 octobre 2006

Recours formé par

Madame ..., ...

contre

des bulletins d'établissement émis par le **bureau
d'imposition Sociétés 3**

en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20870 du rôle, déposée le 6 janvier 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Gaston VOGEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., sans état, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins d'établissement séparé et en commun des revenus réalisés par la société civile immobilière P. durant les années 1995 et 1996, les deux émis le 23 mars 2000 par le bureau d'imposition Sociétés 3;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 avril 2006;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 mai 2006 par Maître Gaston VOGEL pour compte de Madame ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maîtres Eric PRALONG et Frédéric MIOLI, les deux en remplacement de Maître Gaston VOGEL, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

La société à responsabilité limitée A., ayant eu son siège social à ..., ci-après désignée par la « société A. », détint au cours des années 1995 et 1996 une participation à hauteur de 7,36% dans la société civile immobilière P., ayant eu son siège social à ..., ci-après désignée par la « SCI P. ». La société A. fut également durant cette même période créancière à l'égard de la SCI P. pour un montant de 36.576.986 LUF, tel que renseigné par les comptes annuels de la SCI P.. Eu égard aux résultats déficitaires de la SCI P., la société A. inscrit dans ses comptes annuels de l'année 1995 le montant de 15.000.000 LUF et dans ceux de l'année 1996 le montant de 17.000.000 LUF en tant que provisions pour créance douteuse en raison du risque de ne pas pouvoir récupérer l'intégralité de cette créance contre la SCI P..

Suivant une convention du 14 février 1997, la société A. céda à Monsieur T. G. ses parts sociales de la SCI P. et sa créance susvisée, évaluée au montant de 36.531.986 LUF, au prix de 1 LUF.

A travers différentes cessions de parts du 2 décembre 1998, Madame ..., préqualifiée, devint l'unique associée de la société A. et elle décida, en sa qualité de seule et unique associée, le même jour de procéder à la dissolution de la société A., d'être investie de tout l'actif et de régler tout le passif éventuel de la société dissoute.

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1995 émis le 23 mars 2000, le bureau d'imposition Sociétés 3 fixa le revenu de la SCI P. de cette année à un total de -68.810.744 LUF, décomposé en un revenu de location de biens de -68.825.406 LUF et un revenu de capitaux mobiliers de 14.662 LUF, et la retenue d'impôt imputable à 4.250 LUF et répartit ce revenu entre les associés de la SCI P., de manière à imputer à la société A. une quote-part de revenu de location de biens de -4.289.105 LUF et une quote-part de revenu de location de biens de 1.079 LUF, ainsi qu'une retenue d'impôt de 313 LUF.

Suivant bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1996 émis le 23 mars 2000, le même bureau d'imposition fixa le revenu de la SCI P. de cette année à -68.342.365 LUF, dont -68.356.764 LUF de revenu de location de biens et 14.399 LUF de revenu de capitaux mobiliers, et la retenue d'impôt imputable à 5.000 LUF, pour ensuite imputer à la société A. une quote-part de -4.489.904 de revenu de location de biens, de 1.060 LUF de revenu de capitaux mobiliers et de 368 LUF de retenue d'impôt imputable.

Madame A.-G. réclama, par lettre du 31 mai 2000, en sa « *qualité d'associée et de gérante* » de la société A., contre ces deux bulletins d'établissement du 23 mars 2000 en critiquant le refus d'admettre les provisions pour créance douteuse susvisées opérées dans la comptabilité de la société A. en déduction de la quote-part du résultat de la SCI P. imputée à la société A..

Par courrier du 12 avril 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 s'adressa à la société A. dans les termes suivants :

« En exécution du § 205(3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (A.O.), j'ai l'honneur de vous informer qu'en application du § 218 AO, le bureau d'imposition Sociétés IV devra tenir compte pour les années 1995 et 1996 du renvoi du bureau Sociétés III

établissant sur base du § 215 AO la quote-part du revenu de la société civile immobilière P. imposable dans le chef de votre société.

La quote-part du revenu de location a été fixée à – 4.289.105,- francs pour 1995 et à – 4.489.904,- francs pour 1996.

La quote-part du revenu de capitaux a été fixée à 1.079,- francs (retenue sur rev. de capitaux 313,-) pour 1995 et à 1.060,- francs (retenue sur rev. de capitaux 368,-) pour 1996.

Dès lors, le bureau Sociétés IV ne pourra pas accepter la déduction sous forme de provision de la créance de votre société existant à l'égard de la société P.. La perte de cette créance sera intégrée dans le calcul du bénéfice/perte de cession engendré(e) par la vente de la participation de votre société détenue dans la Société P..

Le bureau Sociétés IV devra donc augmenter le résultat de 1995 de 15.000.000,- (quinze millions de francs) et le résultat de 1996 de 17.000.000,- (dix-sept millions de francs).

Cette augmentation du bénéfice n'est pas à considérer comme distribution cachée de bénéfice et n'entraînera pas de retenue sur revenus de capitaux.

A remarquer que les distributions cachées annoncées dans ma lettre du 24/03/2000 seront également appliquées.

Au cas où vous auriez des observations à formuler au sujet des redressements envisagés je vous prie de m'en informer pour le 28/04/2000 au plus tard ».

Le 8 juin 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'égard de la société A. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995 et 1996, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 1996 et au 1^{er} janvier 1997. Ces bulletins furent fondés sur un revenu imposable obtenu après l'extourne des provisions de 15.000.000 LUF pour l'année 1995 et de 17.000.000 LUF pour l'année 1996 telles qu'inscrites dans les comptes annuels de la société A. pour tenir compte du risque d'un non-recouvrement de sa créance sur la SCI P..

Par lettre du 17 juillet 2000, Madame A.-G. introduisit, en sa « *qualité d'associée unique et de gérante* » de la société A. une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1995 et 1996.

En date du 3 juillet 2003, le bureau d'imposition Mersch émit à l'égard de Madame A.-G. un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, à travers lequel celle-ci se vit imputer au titre de la liquidation de la société A. un bénéfice de spéculation de 7.731.864 LUF et une plus-value de liquidation de 8.541.186 LUF.

La réclamation du 31 mai 2000 contre les deux bulletins d'établissement séparé et en commun du 23 mars 2000 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, Madame A.-G. fit introduire, à l'encontre de ces deux bulletins, un premier recours contentieux inscrit sous le numéro 18543 du rôle, lequel fut cependant déclaré irrecevable par jugement du tribunal administratif du 11 mai 2005, confirmé sur appel de Madame A.-G. par un arrêt de la Cour administrative du 24 novembre 2005 (n° 19973C du rôle).

Par requête déposée le 6 janvier 2006, Madame A.-G. a fait introduire un itératif recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de ces deux bulletins d'établissement séparé et en commun du 23 mars 2000.

Par deux requêtes séparées déposées également le 6 janvier 2006, Madame A.-G. a encore introduit des recours contentieux contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal du 8 juin 2000 et le bulletin de l'impôt sur le revenu individuel du 3 juillet 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement séparé et en commun en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose que l'origine du problème litigieux résiderait dans le fait que le bureau d'imposition Sociétés 4 a estimé devoir se baser, conformément au § 218 AO, sur le renvoi du bureau d'imposition Sociétés 3 ayant fixé les quotes-parts de la société A. dans le revenu de la SCI P., mais qu'il n'aurait pas été tenu compte, dans le cadre de la fixation du revenu de la SCI P., de la circonstance que la dette de celle-ci de 32.000.000 LUF face à la société A. devait être qualifiée d'irrecouvrable, de manière que le bénéfice déclaré de cette dernière société aurait été indûment majoré en conséquence. Elle considère que le fait par la société A. de provisionner en large partie la créance sur la SCI P. aurait été conforme au principe de prudence et à la réalité économique dans la mesure où il aurait été prévisible en ce moment et avéré dans la suite que cet investissement serait irrécupérable, la réclamation du 31 mai 2000 à l'encontre des bulletins d'établissement du 23 mars 2000 étant par ailleurs précisément fondée sur le fait que la perte pour laquelle les provisions pour créance douteuse avaient été prévues par la société A. étaient effectivement accrues suite à la cession de parts du 14 février 1997. La demanderesse relève finalement que les deux déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives pour les années 1995 et 1996 n'auraient été établies ni par elle-même, ni par sa fiduciaire.

La demanderesse reproche ensuite au bureau d'imposition Sociétés 4 une « *lecture trop rigoriste* » du § 218 AO en arguant qu'un bulletin d'établissement séparé ne constituerait qu'une étape intermédiaire dans la procédure fiscale qui ne serait pas à considérer comme définitif dans l'hypothèse d'une réclamation introduite à son encontre, de sorte qu'en présence de la réclamation prévue du 31 mai 2000, il aurait incombé au bureau d'imposition Sociétés 4 de prendre position sur cette réclamation et vérifier son bien-fondé au lieu de considérer le renvoi du bureau d'imposition Sociétés 3 comme impératif.

La demanderesse s'empare encore du principe du réalisme économique du droit fiscal qui « *sous-tend l'ensemble du droit fiscal luxembourgeois en matière de fiscalité directe* » et en vertu duquel l'appréciation économique pourrait aboutir dans certaines situations à écarter délibérément l'aspect juridique d'une opération. Elle fait valoir qu'au vœu de ce principe le bureau d'imposition Sociétés 4 n'aurait pas dû rejeter les provisions pour créances douteuses en cause en imputant à la société A. le seul revenu fixé par le renvoi, mais aurait dû prendre en compte la réalité économique de la perte par elle subie.

La demanderesse rappelle ensuite qu'au vœu du § 218 (4) AO, la réformation des bulletins d'établissement séparé critiqués devrait entraîner la modification des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1995 et 1996 émis à l'égard de la société A. et ce nonobstant l'introduction d'un recours connexe à l'égard de ces derniers bulletins.

La demanderesse renvoie par ailleurs au § 239 AO pour estimer qu'il appartiendrait au tribunal de se prononcer sur la question de la mise en intervention des autres associés de la SCI P. s'étant vus imputer des quotes-parts de revenus à travers les bulletins d'établissement du 23 mars 2000.

La question qui divise les parties à l'instance est celle de savoir si la créance de la société A. sur la SCI P. peut faire l'objet d'une provision dans les comptes de la société A. pour tenir compte du risque de non-recouvrement de cette créance, que ce soit dans le cadre de l'établissement séparé des bases d'imposition dans le chef de la SCI P. ou dans le cadre de l'établissement de l'assiette d'impôt dans le chef de la société A.. Cette question doit être tranchée dans le cadre spécifique du régime d'imposition des revenus d'une société de personnes et il faut ainsi déterminer l'étendue des bases d'imposition qui peuvent être incluses dans l'objet d'un bulletin d'établissement séparé.

Le § 215 (2) AO dispose qu'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives a pour objet de fixer « *die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) ... 4. aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, ... wenn an den Einkünften mehrere beteiligt sind* ». Il s'ensuit qu'un bulletin d'établissement séparé ne peut fixer que des bases d'imposition qui rentrent dans la détermination du revenu de l'entreprise collective en question, à savoir, dans l'hypothèse d'une entreprise collective tenant une comptabilité régulière, les éléments de son actif net investi en début et en fin d'exercice.

Or, le § 11bis de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », dispose que « *les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique et les sociétés civiles sont considérés comme n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle des associés* ». Cette disposition, insérée dans la loi d'adaptation fiscale par l'article 175 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », sur proposition du Conseil d'État, au motif que l'article 14 n° 2 LIR ne s'appliquait pas aux coexploitants d'une collectivité n'exerçant pas d'activité commerciale et « *qu'il importe cependant que les associés (coexploitants) de telles collectivités soient soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au même titre* » que ceux visés à l'article 14 n° LIR (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571¹⁶, avis du Conseil d'État, p. 115). Cette disposition consacre ainsi l'assimilation du régime d'imposition du revenu des sociétés de personnes non commerciales à celui des sociétés de personnes commerciales.

La transparence fiscale des sociétés de personnes commerciales se trouve précisée par l'article 57 LIR, disposant qu'« *à l'exclusion des dispositions visant expressément les exploitants individuels, les dispositions de la présente sous-section s'appliquent aux coexploitants d'une entreprise commerciale collective, comme si chaque coexploitant exploitait individuellement* », qui consacre la théorie du faisceau des bilans (« *Bilanzbündeltheorie* »), laquelle, alors même que l'article 57 LIR ne s'applique en lui-même qu'aux entreprises collectives à activité commerciale, régit partant d'une manière

générale l'imposition des sociétés de personnes et doit partant trouver également application en l'espèce.

En vertu de ces principes, un associé d'une société de personnes est fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, entraînant que les opérations intervenues entre l'associé et la société sont à négliger du point de vue fiscal car censées être conclues avec soi-même. Ainsi, plus particulièrement, un prêt accordé par l'associé à la société de personnes doit être éliminé extra-comptablement et requalifié en apport supplémentaire en tant que valeur encaissée par la société de personnes (cf. projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571⁴, commentaire des articles, ad art. 62, p. 95 : « *il n'y a, du point de vue fiscal, ni dettes ni créances du coexploitant ou de l'associé à l'endroit de l'exploitation collective ou de la société de personnes assimilée ; il y a uniquement des dettes et des créances à l'endroit des coexploitants ou coassociés* » ; cf. également en ce sens STEICHEN, *Précis de droit fiscal de l'entreprise*, éd. Borschette, 1996, p. 208).

Il en découle qu'une créance d'un associé d'une société de personnes contre celle-ci ne constitue pas, du point de vue fiscal, un élément de l'actif investi propre à l'entreprise de l'associé que celui-ci est admis à faire figurer dans son propre bilan fiscal, mais rentre dans la détermination du revenu en provenance de la société de personnes qui lui est imputable. Dès lors, la valeur à attribuer à cette créance constitue une des bases d'imposition qui doivent être fixées, au vœu du § 215 (2) AO, à travers un bulletin d'établissement séparé et ne constitue point une base d'imposition devant être fixée de manière indépendante dans le cadre de la détermination du revenu propre de l'associé.

Par voie de conséquence, il échet d'écarter d'emblée comme non pertinent le moyen de la demanderesse tenant à l'application du § 218 AO par le bureau d'imposition Sociétés 4, étant donné que cette disposition vise non pas le bien-fondé des bases d'imposition constatées dans un bulletin d'établissement séparé, mais la reprise de ces mêmes bases dans le cadre de l'établissement de l'assiette d'impôt à l'égard d'un contribuable différent de l'entreprise collective, question qui est cependant étrangère à l'objet du recours sous analyse.

Ensuite, dans la mesure où une créance d'un associé contre la société de personnes à laquelle il participe est à qualifier d'un point de vue fiscal d'apport à sa propre entreprise, une telle créance doit faire l'objet d'une évaluation au moment de sa mise à la disposition de la société de personnes pour être prise en considération en ce moment et ne peut dans la suite plus faire l'objet d'évaluations divergentes devant être prises en compte dans la détermination du revenu de la société de personnes et de la part imputable à l'associé pour des années d'imposition subséquentes, étant donné qu'elle est à considérer, d'un point de vue fiscal, comme ayant été utilisée par la société de personnes.

Il en découle que la prétention de la demanderesse de réduire la valeur de la créance de la société A. sur la SCI P. pour les années 1995 et 1996 à travers une provision dans les comptes de la société A. pour tenir compte du risque de non-recouvrement de cette créance se heurte aux dispositions légales prévues concernant le régime d'imposition des sociétés de personnes. En présence de ce même régime découlant de dispositions légales formelles, les moyens de la demanderesse tendant à l'application des principes de prudence et du réalisme économique du droit fiscal pour tenir en échec cette qualification de la créance litigieuse ne sauraient être admis, le législateur ayant volontairement instauré un régime d'imposition reposant sur des prémisses différant de celles admises en droit commercial et comptable.

Il y a finalement lieu de rejeter le moyen de la demanderesse tendant à la mise en intervention des autres associés de la SCI P., étant donné que l'objet du recours sous analyse est constitué par une base d'imposition qui est particulière à un associé et n'influe partant pas sur le revenu collectif à imputer aux autres associés.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit le recours principal en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 18 octobre 2006 par le premier vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER